Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers

Le Cadre de l'IASC a été approuvé par le Conseil en avril 1989 pour publication en juillet 1989 et a été adopté par l'IASB en avril 2001.

Sommaire

PREFACE	
INTRODUCTION	1 - 11
Objectif et statut	1 - 4
Champ d'application	5 - 8
Les utilisateurs et leurs besoins d'information	9 - 11
L'OBJECTIF DES ETATS FINANCIERS	12 - 21
Situation financière, performance et variation de la situation financière	15 - 21
Notes annexes et tableaux supplémentaires	21
HYPOTHESES DE BASE	22 - 23
Comptabilité d'engagement	22
Continuité de l'exploitation	23
CARACTERISTIQUES QUALITATIVES DES ETATS FINANCIERS	24 - 46
Intelligibilité	25
Pertinence	26 - 30
Importance relative	29 - 30
Fiabilité	31 - 38
Image fidèle	33 - 34
Prééminence de la substance sur la forme	35
Neutralité	36
Prudence	37
Exhaustivité	38
Comparabilité	39 – 42
Contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable	43 - 45
Célérité	43
Rapport coût /avantage	44
Equilibre entre les caractéristiques qualitatives	45
Image fidèle / présentation fidèle	46
LES ELEMENTS DES ETATS FINANCIERS	47 - 81
Situation financière	49 - 52
Actifs	53 - 59
Passifs	60 - 64
Capitaux propres	65 - 68
Performance	69 - 73

Produits 74 - 77
Charges 78 - 80
Ajustements de maintien du capital 81
COMPTABILISATION DES ELEMENTS DES ETATS FINANCIERS 82 - 98
La probabilité d'avantages économiques futurs 85
Fiabilité de l'évaluation 86 - 88
Comptabilisation des actifs 89 - 90
Comptabilisation des passifs 91
Comptabilisation des produits 92 - 93
Comptabilisation des charges 94 - 98
EVALUATION DES ELEMENTS DES ETATS FINANCIERS 99 - 101
CONCEPTS DE CAPITAL ET DE MAINTIEN DU CAPITAL 102-110
Concepts de capital 102-103
Concepts de maintien du capital et de détermination du résultat 104-110

Préface

De nombreuses entreprises, de par le monde, établissent et présentent des états financiers à l'usage d'utilisateurs externes. Bien que ces états financiers puissent apparaître comme similaires de pays à pays, il existe des différences, dont les causes sont probablement à rechercher dans la diversité des circonstances sociales, économiques et juridiques, et dans l'idée que l'on se fait dans différents pays, lorsqu'on définit les dispositions nationales, des besoins des divers utilisateurs d'états financiers.

Ces circonstances différentes ont conduit à utiliser une variété de définitions des éléments des états financiers, par exemple, les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits et les charges. Elles ont également eu pour résultat l'utilisation de critères différents pour la comptabilisation des éléments dans les états financiers, et une préférence pour différentes conventions d'évaluation. Le champ d'application des états financiers et les informations qui y sont fournies en ont également été affectés.

Le Comité des Normes comptables internationales (IASC) s'est engagé à réduire ces différences en cherchant à harmoniser les réglementations, les normes comptables et les procédures liées à la préparation et à la présentation des états financiers. Il pense que la meilleure manière de faire progresser l'harmonisation est de se concentrer sur les états financiers préparés afin de donner une information utile aux prises de décisions économiques.

Le Conseil de l'IASC pense que des états financiers qui sont préparés dans ce but satisfont aux besoins communs à la plupart des utilisateurs. En effet, presque tous les utilisateurs prennent des décisions économiques, par exemple, pour :

(a) décider quand acheter, conserver ou vendre des parts de capital ;
(b) apprécier comment les dirigeants gèrent et rendent compte de leur mandat ;
(c) apprécier la capacité de l'entreprise à payer ses membres du personnel et lui fournir d'autres avantages ;
(d) apprécier la garantie qu'offre l'entreprise pour les prêts qui lui ont été accordés;
(e) déterminer les politiques fiscales ;
(f) déterminer les bénéfices distribuables et les dividendes ;
(g) préparer et utiliser les statistiques de produit national ; ou
(h) réglementer les activités des entreprises.

Le Conseil reconnaît cependant que les gouvernements, en particulier, peuvent spécifier des dispositions différentes ou supplémentaires pour leurs propres besoins. Ces dispositions ne doivent pas cependant affecter les états financiers qui sont publiés pour satisfaire aux besoins des autres utilisateurs, à moins qu'elles ne satisfassent également aux besoins de ces autres utilisateurs.

Les états financiers sont, le plus généralement, préparés selon le modèle comptable du coût historique recouvrable et du concept de maintien du capital financier nominal. D'autres modèles et d'autres concepts peuvent être mieux adaptés à l'objectif consistant à fournir une information utile pour prendre des décisions économiques, bien qu'il n'existe pas à l'heure actuelle de consensus en faveur d'un changement. Le présent Cadre a été développé pour s'appliquer à toute une série de modèles comptables et de concepts de capital et de maintien du capital.

Introduction

Objectif et statut

1. Le présent Cadre définit les concepts qui sont à la base de la préparation et de la présentation des états financiers à l'usage des utilisateurs externes. L'objectif de ce Cadre est :

   (a) d'aider le Conseil de l'IASC à développer les futures Normes comptables internationales et à réviser les Normes comptables internationales existantes ;
   (b) d'aider le Conseil de l'IASC à promouvoir l'harmonisation des réglementations, des normes comptables et des procédures liées à la présentation des états financiers, en fournissant la base permettant

de réduire le nombre de traitements comptables autorisés par les Normes comptables internationales ;

(c) d'aider les organismes de normalisation nationaux à développer des normes nationales ;

(d) d'aider les préparateurs des états financiers à appliquer les Normes comptables internationales et à traiter de sujets qui doivent encore faire l'objet d'une Norme comptable internationale ;

(e) d'aider les auditeurs à se faire une opinion sur la conformité des états financiers avec les Normes comptables internationales ;

(f) d'aider les utilisateurs des états financiers à interpréter l'information contenue dans les états financiers préparés en conformité avec les Normes comptables internationales ; et

(g) de fournir à ceux qui s'intéressent aux travaux de l'IASC des informations sur son approche d'élaboration des Normes comptables internationales.

2. Ce Cadre n'est pas une Norme comptable internationale, et en conséquence ne comporte pas de disposition normative sur une quelconque question d'évaluation ou d'information à fournir. Rien dans ce Cadre ne supplante une Norme comptable internationale spécifique.

3. Le Conseil de l'IASC reconnaît que, dans un nombre limité de cas, il peut y avoir un conflit entre ce Cadre et une Norme comptable internationale. Dans les cas où il y a conflit, les dispositions prévues par la Norme comptable internationale prévalent sur celles du Cadre. Cependant, comme le Conseil de l'IASC sera guidé par ce Cadre pour développer des Normes futures et pour réviser les Normes existantes, le nombre de cas de conflit entre le Cadre et les Normes comptables internationales diminuera avec le temps.

4. Le Cadre sera révisé de temps en temps sur la base de l'expérience qu'acquerra le Conseil en l'utilisant.

Champ d'application

5. Le Cadre traite des questions suivantes :

(a) l'objectif des états financiers ;

(b) les caractéristiques qualitatives qui déterminent l'utilité de l'information contenue dans les états financiers ;

(c) la définition, la comptabilisation et l'évaluation des éléments à partir desquels les états financiers sont construits ; et

(d) les concepts de capital et de maintien du capital.

6. Le Cadre s'intéresse aux états financiers à usage général (appelés ci-après « états financiers »), y compris les états financiers consolidés. Ces états financiers sont préparés et présentés au moins une fois par an et visent à satisfaire les besoins d'information communs à un nombre important d'utilisateurs. Certains de ces utilisateurs peuvent avoir des besoins spécifiques et ont les moyens d'obtenir une information supplémentaire par rapport à celle qui est contenue dans les états financiers. De nombreux utilisateurs, cependant, doivent s'appuyer sur les états financiers comme source principale d'information financière et de tels états financiers doivent, en conséquence, être préparés et présentés en vue de satisfaire à leurs besoins. Des rapports financiers à caractère spécifique, par exemple les prospectus et les calculs préparés à des fins fiscales, sont en dehors du champ d'application de ce Cadre. Néanmoins, le Cadre peut s'appliquer à la préparation de ces rapports financiers à objectif spécial lorsque les contraintes de ces rapports le permettent.

7. Les états financiers font partie du processus d'information financière. Un jeu complet d'états financiers comprend, normalement, un bilan, un compte de résultat, un tableau des variations de la situation financière (qui peut être présenté de diverses façons, par exemple comme un tableau de flux de trésorerie ou un tableau d'emplois ressources), des notes annexes et d'autres états et textes explicatifs qui font partie intégrante des états financiers. Ils peuvent également comprendre des tableaux supplémentaires et des informations fondées sur les états financiers ou élaborés à partir d'eux et dont on s'attend à ce qu'ils soient lus avec les états financiers. De tels tableaux et informations supplémentaires peuvent traiter, par exemple, de l'information financière relative à des secteurs d'activité ou géographiques, ou des informations fournies sur les effets des changements de prix. Les états financiers ne comprennent pas, par contre, les rapports des administrateurs, les déclarations du président, les discussions et analyses faites par les dirigeants et autres éléments analogues qui peuvent faire partie du rapport financier ou du rapport annuel.

8. Le Cadre s'applique aux états financiers de toutes les entreprises commerciales, industrielles et autres, qu'elles appartiennent au secteur public ou au secteur privé. Une entreprise présentant des états financiers, est une entreprise pour laquelle il existe des utilisateurs s'appuyant sur ces états financiers comme source principale d'information financière sur l'entreprise.

Les utilisateurs et leurs besoins d'information

9. Les utilisateurs des états financiers comprennent les investisseurs actuels et potentiels, les membres du personnel, les prêteurs, les fournisseurs et autres créanciers, les clients, les Etats et leurs organismes publics, et le public. Ils utilisent des états financiers afin de satisfaire certains de leurs besoins différents d'information. Parmi ces besoins, on trouve les suivants :

(a) *Investisseurs :* les personnes qui fournissent les capitaux à risques et leurs conseillers sont concernés par le risque inhérent à leurs investissements et par la rentabilité qu'ils produisent. Ils ont besoin d'informations pour les aider à déterminer quand ils doivent acheter, conserver, vendre. Les actionnaires sont également intéressés par des informations qui leur permettent de déterminer la capacité de l'entreprise à payer des dividendes.

(b) *Membres du personnel :* les membres du personnel et leurs représentants sont intéressés par une information sur la stabilité et la rentabilité de l'entreprise qui les emploie. Ils sont également intéressés par des informations qui leur permettent d'estimer la capacité de l'entreprise à leur procurer une rémunération, des avantages en matière de retraite et des opportunités en matière d'emploi.

(c) *Prêteurs :* les prêteurs sont intéressés par une information qui leur permette de déterminer si leurs prêts et les intérêts qui y sont liés seront payés à l'échéance.

(d) *Fournisseurs et autres créanciers :* les fournisseurs et autres *créanciers* sont intéressés par une information qui leur permette de déterminer si les montants qui leur sont dus leur seront payés à l'échéance. Les fournisseurs et autres *créanciers* sont vraisemblablement intéressés par l'entreprise pour une période plus courte que les prêteurs, à moins qu'ils ne dépendent de la continuité de l'entreprise lorsque celle-ci est un client majeur.

(e) *Clients :* les clients sont intéressés par une information sur la continuité de l'entreprise, en particulier lorsqu'ils ont des relations à long terme avec elle, ou bien qu'ils en dépendent.

(f) *Les Etats et leurs organismes publics :* les Etats et leurs organismes publics sont intéressés par la répartition des ressources et, en conséquence, par les activités des entreprises. Ils imposent également des obligations d'information afin de réglementer les activités des entreprises, de déterminer les politiques fiscales et la base des statistiques de produit national ou statistiques similaires.

(g) *Public :* les entreprises affectent le public de diverses façons. Par exemple, elles peuvent contribuer de façon substantielle à l'économie locale, de multiples façons, notamment en procurant des emplois et en

accordant leur clientèle à des fournisseurs locaux. Les états financiers peuvent aider le public en fournissant des informations sur les tendances et les évolutions récentes de la prospérité de l'entreprise et sur l'étendue de ses activités.

10. Bien que tous les besoins d'information de ces utilisateurs ne puissent pas être satisfaits par des états financiers, il y a des besoins qui sont communs à tous les utilisateurs. Comme les investisseurs sont les apporteurs de capitaux à risque de l'entreprise, la fourniture d'états financiers qui répondent à leurs besoins répondra également à la plupart des besoins des autres utilisateurs susceptibles d'être satisfaits par des états financiers.

11. C'est d'abord sur la direction de l'entreprise que repose la responsabilité de la préparation et de la présentation des états financiers. La direction est également intéressée par l'information contenue dans les états financiers, même si elle a accès à des informations financières et de gestion supplémentaires qui l'aident dans sa planification, ses prises de décisions et ses responsabilités de contrôle. La direction a la capacité de définir la forme et le contenu de cette information supplémentaire afin de satisfaire à ses besoins propres. La présentation de cette information cependant, est en dehors du champ d'application de ce Cadre. Néanmoins, les états financiers publiés sont fondés sur des informations utilisées par la direction sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière de l'entreprise.

L'objectif des états financiers

12. L'objectif des états financiers est de fournir une information sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière d'une entreprise, qui soit utile à un large éventail d'utilisateurs pour prendre des décisions économiques.

13. Les états financiers préparés dans cet objectif satisfont aux besoins communs de la plupart des utilisateurs. Cependant, les états financiers ne fournissent pas toute l'information dont les utilisateurs peuvent avoir besoin pour prendre des décisions économiques, puisqu'ils dépeignent principalement les effets financiers des événements passés et ne fournissent pas nécessairement d'information non financière.

14. Les états financiers peuvent également montrer les résultats de la gestion des dirigeants ou la façon dont ils s'acquittent de leur mandat quant aux ressources qui leur ont été confiées. Ces utilisateurs qui veulent apprécier la gestion et la reddition de comptes par les dirigeants le font afin de

prendre leurs propres décisions économiques. Ces décisions peuvent inclure, par exemple, la conservation ou la vente de leur participation dans l'entreprise ou la reconduction ou le remplacement des dirigeants de l'entreprise.

Situation financière, performance et variation de la situation financière

15. Les décisions économiques qui sont prises par les utilisateurs des états financiers imposent une évaluation de la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie ainsi que de leur échéance et de l'assurance de leur concrétisation. C'est cette capacité qui, en fin de compte, détermine, par exemple, la capacité d'une entreprise à payer son personnel et ses fournisseurs, à payer les intérêts, à rembourser ses emprunts et à procéder à des distributions à ses propriétaires. Les utilisateurs sont mieux à même d'évaluer cette capacité de générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie si on leur fournit des informations qui mettent l'accent sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière d'une entreprise.

16. La situation financière d'une entreprise est affectée par les ressources économiques qu'elle contrôle, par sa structure financière, sa liquidité et sa solvabilité, et sa capacité à s'adapter aux changements de l'environnement dans lequel elle opère. L'information sur les ressources économiques contrôlées par l'entreprise et sa capacité dans le passé à modifier ces ressources est utile pour prédire la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie à l'avenir. L'information sur la structure financière est utile pour prédire les besoins d'emprunts futurs et pour prédire comment les bénéfices et les flux de trésorerie futurs seront répartis entre ceux qui ont un intérêt dans l'entreprise. Elle est également utile pour prédire la probabilité d'obtention par l'entreprise de nouveaux financements. L'information sur la liquidité et la solvabilité est utile pour prédire la capacité de l'entreprise à respecter ses engagements financiers à échéance. La liquidité fait référence à ladisponibilité de trésorerie dans un avenir proche après avoir pris en compte les engagements financiers sur la période. La solvabilité fait référence à la disponibilité de trésorerie à plus long terme pour satisfaire les engagements financiers lorsqu'ils arriveront à échéance.

17. L'information sur la performance d'une entreprise, en particulier sur sa rentabilité, est nécessaire afin d'évaluer les changements potentiels de ressources économiques qu'elle est susceptible de contrôler dans l'avenir. L'information sur la variabilité de la performance est, à cet égard, importante. L'information sur la performance est utile pour prédire la capacité de l'entreprise à générer des flux de trésorerie sur la base de

ses ressources existantes. Elle est également utile pour élaborer des jugements sur l'efficacité avec laquelle l'entreprise pourrait employer des ressources supplémentaires.

18. L'information concernant les variations de la situation financière d'une entreprise est utile afin d'apprécier ses activités d'investissement, de financement et opérationnelles au cours de l'exercice. Cette information est utile pour fournir à l'utilisateur une base pour apprécier la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie et pour déterminer les besoins qu'a l'entreprise d'utiliser ces flux de trésorerie. Pour construire un tableau de la variation de la situation financière, les fonds peuvent être définis de plusieurs façons, telles que : ensemble des ressources financières, fonds de roulement, actifs liquides ou trésorerie. Le présent Cadre ne tente pas de définir le terme fonds.

19. 19. L'information sur la situation financière est fournie principalement dans un bilan, l'information sur la performance est donnée principalement dans un compte de résultat, l'information sur les variations de la situation financière est fournie dans les états financiers au moyen d'un état séparé.

20. Les composantes des états financiers sont interdépendantes parce qu'elles reflètent différents aspects des mêmes transactions ou autres événements. Bien que chaque état fournisse une information différente de celle fournie par les autres, aucun n'est susceptible de servir un seul but déterminé, ni de fournir toute l'information nécessaire pour les besoins particuliers des utilisateurs. Par exemple, un compte de résultat donne une image incomplète de la performance, à moins d'être utilisé conjointement avec le bilan et le tableau de variations de la situation financière.

Notes annexes et tableaux supplémentaires

21. Les états financiers contiennent également des notes annexes et des tableaux supplémentaires ainsi que d'autres informations. Par exemple, ils peuvent contenir des informations supplémentaires pertinentes pour les besoins des utilisateurs sur les éléments du bilan et du compte de résultat. Ils peuvent inclure des informations sur les risques et les incertitudes qui affectent l'entreprise et sur toutes les ressources et obligations qui ne sont pas comptabilisées dans le bilan (telles que les réserves minières). L'information sur les secteurs géographiques et les secteurs d'activité et l'effet sur l'entreprise des changements de prix peuvent être fournis sous la forme d'informations supplémentaires.

Hypothèses de base

Comptabilité d'engagement

22. Afin de satisfaire à leurs objectifs, les états financiers sont préparés sur la base de la comptabilité d'engagement. Selon cette base, les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés quand ces transactions ou événements se produisent (et non pas lorsqu'intervient le versement ou la réception de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie) et ils sont enregistrés dans les livres comptables et présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rattachent. Les états financiers présentés sur la base de la comptabilité d'engagement informent les utilisateurs non seulement des transactions passées impliquant des sorties et entrées en trésorerie mais également des obligations de payer en trésorerie dans l'avenir et des ressources qui représentent de la trésorerie à recevoir dans l'avenir. Ainsi, ils fournissent le type d'information sur les transactions passées et autres événements qui est le plus utile aux utilisateurs pour prendre des décisions économiques.

Continuité d'exploitation

23. Les états financiers sont normalement préparés selon l'hypothèse qu'une entreprise est en situation de continuité d'exploitation et poursuivra ses activités dans un avenir prévisible. Ainsi, il est supposé que l'entreprise n'a ni l'intention, ni la nécessité de mettre fin à ses activités, ni de réduire de façon importante la taille de ses activités. S'il existe une telle intention ou une telle nécessité, les états financiers peuvent devoir être préparés sur une base différente, et, s'il en est ainsi, la base utilisée doit être indiquée.

Caractéristiques qualitatives des états financiers

24. Les caractéristiques qualitatives sont les attributs qui rendent utile pour les utilisateurs l'information fournie dans les états financiers. Les quatre principales caractéristiques qualitatives sont l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité.

Intelligibilité

25. Une qualité essentielle de l'information fournie dans les états financiers est d'être compréhensible immédiatement par les utilisateurs. A cette fin, les utilisateurs sont supposés avoir une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques et de la comptabilité et une volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente. Cependant,

l'information relative à des sujets complexes, qui doit être incluse dans les états financiers du fait de sa pertinence par rapport aux besoins de prises de décisions économiques des utilisateurs, ne doit pas être exclue au seul motif qu'elle serait trop difficile à comprendre pour certains utilisateurs.

Pertinence

26. Pour être utile, l'information doit être pertinente pour les besoins de prises de décisions des utilisateurs. L'information possède la qualité de pertinence lorsqu'elle influence les décisions économiques des utilisateurs en les aidant à évaluer des événements passés, présents ou futurs ou en confirmant ou corrigeant leurs évaluations passées.

27. Les rôles de prévision et de confirmation de l'information sont interdépendants. Par exemple, l'information sur la structure et le niveau actuels des actifs détenus a une valeur pour les utilisateurs lorsqu'ils cherchent à prévoir la capacité de l'entreprise à profiter des opportunités et sa capacité à réagir à des situations défavorables. La même information joue un rôle de confirmation des prévisions passées, par exemple sur la structure de l'entreprise ou sur le résultat d'activités prévues.

28. L'information sur la situation financière et la performance passée est fréquemment utilisée comme base de prévision de la situation financière et de la performance futures, ainsi que dans d'autres domaines d'un intérêt direct pour les utilisateurs, tels que les paiements de salaires et de dividendes, les variations des prix des titres et la capacité de l'entreprise à faire face à ses engagements à leur échéance. Pour avoir une valeur prédictive, l'information n'a pas besoin de prendre la forme d'une prévision explicite. La capacité à prévoir à partir des états financiers est cependant améliorée par la façon dont l'information sur les transactions et les événements passés est présentée. Par exemple, la valeur prédictive du compte de résultat est améliorée si les éléments inhabituels, anormaux et peu fréquents, tant en matière de produits que de charges, sont fournis séparément.

Importance relative

29. La pertinence de l'information est influencée par sa nature et son importance relative. Dans certains cas, la nature de l'information est suffisante à elle seule pour la rendre pertinente. Par exemple, le fait de présenter un nouveau secteur peut affecter l'appréciation des risques et des opportunités auxquels est confrontée l'entreprise, quelle que soit l'importance relative des résultats réalisés par le nouveau secteur au cours de l'exercice.

Dans d'autres cas, c'est à la fois la nature et l'importance relative qui sont importantes, par exemple, le montant des stocks détenus dans chacune des principales catégories qui sont appropriées à l'activité.

30. L'information est significative si son omission ou son inexactitude peut influencer les décisions économiques que les utilisateurs prennent sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la taille de l'élément ou de l'erreur, jugée dans les circonstances particulières de son omission ou de son inexactitude. En conséquence, l'importance relative fournit un seuil ou un critère de séparation plus qu'une caractéristique qualitative principale que l'information doit posséder pour être utile.

Fiabilité

31. Pour être utile, l'information doit également être fiable. L'information possède la qualité de fiabilité quand elle est exempte d'erreur et de biais significatifs et que les utilisateurs peuvent lui faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter.

32. L'information peut être pertinente, mais si peu fiable par nature ou dans sa représentation que sa comptabilisation pourrait être potentiellement trompeuse. Par exemple, si la validité et le montant d'une demande d'indemnités en vertu d'une action en justice sont contestés, il n'est pas approprié pour l'entreprise de comptabiliser le montant total de cette demande au bilan, bien qu'il puisse être approprié d'indiquer le montant et les circonstances de la demande.

Image fidèle

33. Pour être fiable, l'information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter ou dont on s'attend raisonnablement à ce qu'elle les présente. Ainsi, par exemple, un bilan doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qui génèrent des actifs, des passifs et des capitaux propres pour l'entreprise à la date de clôture et qui satisfont aux critères de comptabilisation.

34. Dans la plupart des cas, l'essentiel de l'information financière présente un certain risque d'être une présentation moins fidèle que ce qu'elle vise à présenter. Ceci n'est pas dû à un parti pris mais plutôt aux difficultés inhérentes soit à l'identification des transactions et autres événements à évaluer, soit à la conception et à l'application des techniques d'évaluation

et de présentation qui peuvent traduire ces transactions et ces événements. Dans certains cas, l'évaluation des effets financiers des éléments pourrait être si incertaine que les entreprises, de façon générale, ne les comptabilisent pas dans les états financiers. Par exemple, bien que la plupart des entreprises génèrent, de façon interne, un goodwill au cours du temps, il est habituellement difficile d'identifier ou d'évaluer de façon fiable ce goodwill. Dans d'autres cas, cependant, il peut être pertinent de comptabiliser des éléments et d'indiquer le risque d'erreur relatif à leur comptabilisation et à leur évaluation.

Prééminence de la substance sur la forme

35. Si l'information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter, il est nécessaire qu'ils soient comptabilisés et présentés conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique. La substance des transactions et autres événements n'est pas toujours cohérente avec ce qui ressort du montage juridique apparent. Par exemple, une entreprise peut céder un actif à un tiers, de telle façon que les actes visent à conférer la propriété juridique à ce tiers. Néanmoins, des accords peuvent exister, qui font en sorte que l'entreprise continue à bénéficier des avantages économiques futurs représentatifs de cet actif. Dans de telles circonstances, la comptabilisation d'une vente ne donnerait pas une image fidèle de la transaction qui a été conclue (si tant est qu'il y ait eu, en fait, une transaction).

Neutralité

36. Pour être fiable, l'information contenue dans les états financiers doit être neutre, c'est-à-dire sans parti pris. Les états financiers ne sont pas neutres si, par la sélection ou la présentation de l'information, ils influencent les prises de décisions ou le jugement afin d'obtenir un résultat ou une issue prédéterminé.

Prudence

37. Les préparateurs d'états financiers, cependant, sont confrontés avec les incertitudes qui, de façon inévitable, entourent un grand nombre d'événements et de circonstances, tels que la recouvrabilité des créances douteuses, la durée d'utilité probable des immobilisations corporelles et le nombre de demandes en garantie qui peuvent survenir. De telles incertitudes sont reconnues à travers une information sur leur nature et étendue et par l'exercice de la prudence dans la préparation des états

financiers. La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, pour faire en sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués. Cependant l'exercice de la prudence ne permet pas, par exemple, la création de réserves occultes ou de provisions excessives, la sous-évaluation délibérée des actifs ou des produits, ou la surévaluation délibérée des passifs ou des charges, parce que les états financiers ne seraient pas neutres, et, en conséquence, ne posséderaient pas la qualité de fiabilité.

Exhaustivité

38. Pour être fiable, l'information contenue dans les états financiers doit être exhaustive, autant que le permettent le souci de l'importance relative et celui du coût. Une omission peut rendre l'information fausse ou trompeuse et, en conséquence, non fiable et insuffisamment pertinente.

Comparabilité

39. Les utilisateurs doivent être en mesure de comparer les états financiers d'une entreprise dans le temps afin d'identifier les tendances de sa situation financière et de sa performance. Les utilisateurs doivent également être en mesure de comparer les états financiers d'entreprises différentes afin d'évaluer, de façon relative, leurs situations financières, leurs performances et les variations de leurs situations financières. En conséquence, l'évaluation et la présentation de l'effet financier de transactions et d'événements semblables doivent être effectuées de façon cohérente et permanente pour une même entreprise et de façon cohérente et cohérente pour différentes entreprises.

40. 40. Une des implications importantes de la caractéristique qualitative de comparabilité est que les utilisateurs soient informés des méthodes comptables utilisées dans la préparation des états financiers et de tout changement apporté à ces méthodes ainsi que des effets de ces changements. Les utilisateurs doivent être en mesure d'identifier les différences entre les méthodes comptables pour des transactions et autres événements semblables, utilisées par la même entreprise d'un exercice à l'autre et utilisées par différentes entreprises. La conformité avec les Normes comptables internationales, y compris l'indication des méthodes comptables utilisées par l'entreprise, aide à atteindre cette comparabilité.

41. Le besoin de comparabilité ne doit pas être confondu avec l'uniformité pure et ne doit pas constituer un obstacle à l'introduction de dispositions normatives comptables améliorées. Il n'est pas approprié pour une entreprise de continuer à comptabiliser de la même façon une transaction ou un autre événement si la méthode adoptée ne permet pas de respecter les caractéristiques qualitatives de pertinence et de fiabilité. De même, il est inapproprié pour une entreprise de maintenir inchangées ses méthodes comptables lorsqu'il existe d'autres méthodes plus pertinentes et plus fiables.

42. Parce que les utilisateurs souhaitent comparer la situation financière, la performance et la variation de la situation financière d'une entreprise au cours du temps, il est important que les états financiers donnent l'information correspondante des exercices précédents.

Contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable

Célérité

43. L'information peut perdre sa pertinence si elle est fournie avec un retard indu. La direction peut avoir à trouver un équilibre entre les mérites relatifs d'une information prompte et ceux d'une information fiable. Pour fournir une information à bonne date, il peut souvent être nécessaire de la présenter avant que ne soient connus tous les aspects d'une transaction, ce qui nuit à la fiabilité. Inversement, si l'on retarde la présentation de l'information jusqu'à ce que tous les aspects soient connus, l'information peut être très fiable, mais de peu d'utilité pour les utilisateurs qui ont eu des décisions à prendre entre temps. Pour atteindre l'équilibre entre pertinence et fiabilité, la considération dominante doit être de satisfaire au mieux les besoins des utilisateurs en matière de prise de décisions économiques.

Rapport coût / avantage

44. Le rapport coût / avantage est une contrainte générale plutôt qu'une caractéristique qualitative. Les avantages obtenus de l'information doivent être supérieurs au coût qu'il a fallu consentir pour la produire. L'évaluation des avantages et des coûts est cependant un processus qui est affaire de jugement. En outre, les coûts ne pèsent pas nécessairement sur les utilisateurs qui profitent des avantages. Les avantages peuvent également profiter à des utilisateurs autres que ceux pour qui l'information est préparée ; par exemple, la fourniture d'une information supplémentaire aux prêteurs peut réduire les coûts des emprunts d'une entreprise. Pour ces raisons, il est difficile d'appliquer un test coût / avantage dans un cas

particulier. Néanmoins, les normalisateurs, en particulier, ainsi que les préparateurs et les utilisateurs d'états financiers, doivent garder à l'esprit cette contrainte.

Equilibre entre les caractéristiques qualitatives

45. En pratique, la recherche d'un équilibre ou un arbitrage entre les caractéristiques qualitatives est souvent nécessaire. Généralement le but poursuivi est d'atteindre un équilibre approprié entre les caractéristiques afin de satisfaire aux objectifs des états financiers. L'importance relative des caractéristiques dans les divers cas est une affaire de jugement professionnel.

Image fidèle / présentation fidèle

46. Les états financiers sont fréquemment décrits comme donnant une image fidèle ou une présentation fidèle de la situation financière, de la performance et des variations de la situation financière d'une entreprise. Bien que le présent Cadre ne traite pas directement de ces concepts, l'application des principales caractéristiques qualitatives et des dispositions normatives comptables appropriées a normalement pour effet que les états financiers donnent ce qui généralement s'entend par image fidèle ou présentation fidèle de cette information.

Les éléments des états financiers

47. Les états financiers retracent les effets financiers des transactions et autres événements en les groupant en grandes catégories selon leurs caractéristiques économiques. Ces grandes catégories sont appelées les éléments des états financiers. Les éléments liés directement à l'évaluation de la situation financière dans le bilan sont les actifs, les passifs et les capitaux propres. Les éléments directement liés à l'évaluation de la performance dans le compte de résultat sont les produits et les charges. L'état des variations de la situation financière retrace généralement des variations d'éléments du compte de résultat et des variations d'éléments du bilan. Pour cette raison, le présent Cadre n'identifie aucun élément qui soit spécifique à cet état.

48. La présentation de ces éléments, dans le bilan et dans le compte de résultat, implique un processus de subdivision. Par exemple, les actifs et les passifs peuvent être classés selon leur nature ou leur fonction dans l'activité de l'entreprise afin de fournir l'information de la manière la plus utile aux utilisateurs pour qu'ils prennent leurs décisions économiques.

Situation financière

49. Les éléments directement liés à l'évaluation de la situation financière sont les actifs, les passifs et les capitaux propres. Ils sont définis comme suit :

    (a) Un actif est une ressource contrôlée par l'entreprise du fait d'événements passés et dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise.
    (b) Un passif est une obligation actuelle de l'entreprise résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entreprise par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.
    (c) Les capitaux propres sont l'intérêt résiduel dans les actifs de l'entreprise après déduction de tous ses passifs.

50. Les définitions d'un actif et d'un passif identifient leurs caractéristiques essentielles mais ne constituent pas une tentative pour spécifier les critères qui sont à satisfaire pour que l'on puisse les comptabiliser dans le bilan. Aussi, les définitions englobent-elles des éléments qui ne sont pas comptabilisés en tant qu'actif ou passif dans le bilan parce qu'ils ne satisfont pas aux critères de comptabilisation discutés dans les paragraphes 82 à 98. En particulier l'attente que des avantages économiques futurs iront à l'entreprise ou en sortiront doit être suffisamment certaine pour satisfaire aux critères de probabilité du paragraphe 83 avant qu'un actif ou un passif ne soit comptabilisé.

51. Pour apprécier si un élément satisfait à la définition d'un actif, d'un passif ou des capitaux propres, il convient de prêter attention à la substance sous-jacente et à la réalité économique, et non pas seulement à la forme juridique. Ainsi, par exemple, dans les cas de location-financement, la substance et la réalité économique sont que le preneur acquiert les avantages économiques liés à l'utilisation de l'actif loué pour la majeure partie de sa durée d'utilité, en contrepartie d'une obligation de payer pour ce droit un montant proche de la juste valeur de l'actif et de la charge financière afférente. Aussi, la location-financement donne-t-elle naissance à des éléments qui satisfont à la définition d'un actif et d'un passif et sont comptabilisés comme tels dans le bilan du preneur.

52. Les bilans établis selon les Normes comptables internationales en vigueur peuvent inclure des éléments qui ne satisfont pas aux définitions d'un actif ou d'un passif et qui ne font pas partie des capitaux propres. Les définitions présentées dans le paragraphe 49 serviront cependant de base

aux révisions futures des Normes comptables internationales existantes et à la formulation de nouvelles Normes.

Actifs

53. L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux de trésorerie et d'équivalents de trésorerie au bénéfice de l'entreprise. Le potentiel peut être un potentiel de production qui fait partie des activités opérationnelles de l'entreprise. Il peut également prendre la forme d'une possibilité de conversion en trésorerie ou en équivalents de trésorerie, ou d'une capacité à réduire les sorties de trésorerie, par exemple, lorsqu'un autre processus de production diminue les coûts de production.

54. Une entreprise utilise habituellement ses actifs pour produire des biens ou des services capables de satisfaire les demandes ou les besoins des clients. Parce que ces biens ou services peuvent satisfaire ces demandes ou besoins, les clients sont prêts à les payer et, par conséquent, à contribuer aux flux de trésorerie dans l'entreprise. La trésorerie elle-même rend service à l'entreprise, car elle permet d'avoir le contrôle d'autres ressources.

55. Les avantages économiques futurs représentatifs d'un actif peuvent aller à l'entreprise de différentes façons. Par exemple, un actif peut être :

    (a) utilisé seul ou en combinaison avec d'autres actifs dans la production de biens ou de services destinés à être vendue par l'entreprise ;
    (b) échangé contre d'autres actifs ;
    (c) utilisé pour régler un passif ; ou
    (d) distribué aux propriétaires de l'entreprise.

56. Nombre d'actifs, par exemple les immobilisations corporelles, ont une forme physique. Cependant, la forme physique n'est pas essentielle à l'existence d'un actif ; aussi, des brevets et des droits de reproduction sont des actifs si des avantages économiques futurs en sont attendus par l'entreprise, et si l'entreprise en a le contrôle.

57. De nombreux actifs, par exemple des créances et des biens immobiliers, sont associés à des droits, dont le droit de propriété. Pour déterminer l'existence d'un actif, le droit de propriété n'est pas essentiel ; ainsi, par exemple, un bien immobilier détenu en vertu d'un contrat de location est un actif si l'entreprise contrôle les avantages qui sont attendus du bien immobilier. Bien que la capacité d'une entreprise à contrôler les avantages soit habituellement le résultat de droits, un élément peut néanmoins satisfaire à la

définition d'un actif même s'il n'y a pas de contrôle juridique. Par exemple, le savoir-faire découlant d'une activité de développement peut satisfaire à la définition d'un actif lorsque, en gardant secret ce savoir-faire, une entreprise contrôle les avantages qui en sont attendus.

58. Les actifs d'une entreprise résultent de transactions ou d'autres événements passés. Les entreprises obtiennent normalement des actifs en les achetant ou en les produisant, mais d'autres transactions ou événements peuvent générer des actifs, par exemple des biens immobiliers reçus de l'État par une entreprise dans le cadre d'un programme visant à encourager la croissance économique dans une zone particulière et la découverte de ressources minérales. Les transactions ou événements attendus dans l'avenir ne donnent pas en eux-mêmes naissance à des actifs. Ainsi, par exemple, l'intention d'acheter un stock ne satisfait pas, en elle-même, à la définition d'un actif.

59. Il y a un lien étroit entre les dépenses encourues et la génération des actifs mais les deux ne coïncident pas nécessairement. Ainsi, lorsqu'une entreprise encourt des dépenses, ceci peut prouver que l'on recherchait des avantages économiques futurs, mais ceci n'est pas une preuve concluante que l'élément satisfaisant à la définition d'un actif a été obtenu. De même, l'absence d'une dépense liée n'empêche pas qu'un élément puisse satisfaire à la définition d'un actif et soit ainsi un candidat à la comptabilisation dans le bilan ; par exemple, des éléments qui ont fait l'objet d'un don à l'entreprise peuvent satisfaire à la définition d'un actif.

Passifs

60. Une des caractéristiques essentielles d'un passif est que l'entreprise a une obligation actuelle. Une obligation est un devoir ou une responsabilité d'agir ou de faire quelque chose d'une certaine façon. Les obligations peuvent être juridiquement exécutoires en conséquence d'un contrat irrévocable ou d'une disposition légale. C'est normalement le cas, par exemple, pour les montants payables au titre des biens et services reçus. Des obligations naissent également, cependant, de la pratique commerciale normale, des usages et du désir de conserver de bonnes relations d'affaires ou d'agir de façon équitable. Si, par exemple, une entreprise décide, en vertu de la politique qu'elle s'est fixée, de rectifier les défauts de ses produits même lorsqu'ils n'apparaissent qu'après l'expiration du délai de garantie, les montants que l'on s'attend à dépenser en relation avec les biens déjà vendus sont des passifs.

61. Une distinction doit être faite entre une obligation actuelle et un engagement futur. Une décision prise par la direction d'une entreprise d'acquérir des actifs à l'avenir ne donne pas lieu, en elle-même, à une obligation actuelle. Une obligation ne naît normalement que lorsque l'actif est livré ou lorsque l'entreprise conclut un accord irrévocable pour acquérir l'actif. Dans ce dernier cas, la nature irrévocable de l'accord signifie que le fait de ne pas honorer l'obligation laisse peu ou pas de chances à l'entreprise, en raison par exemple de l'existence d'une clause prévoyant une pénalité importante, d'éviter la sortie de ressources au profit d'un tiers.

62. L'extinction d'une obligation actuelle implique que l'entreprise abandonne des ressources représentatives d'avantages économiques afin de satisfaire à la demande de l'autre partie. L'extinction d'une obligation actuelle peut se produire de diverses façons, par exemple par :

(a) un paiement en trésorerie;
(b) un transfert d'autres actifs ;
(c) une fourniture de services ;
(d) la substitution de cette obligation par une autre obligation ; ou
(e) une conversion de l'obligation en capitaux propres.

Une obligation peut également être éteinte par d'autres moyens tels l'abandon de ses droits par un créancier ou leur déchéance.

63. Les passifs résultent de transactions ou d'autres événements passés. Ainsi, par exemple, l'acquisition de biens et l'utilisation de services donnent naissance à des dettes fournisseurs (à moins que les biens ou les services aient été payés d'avance ou lors de la livraison), et la réception d'un prêt bancaire a pour résultat l'obligation de rembourser le prêt. Une entreprise peut également comptabiliser, en tant que passif, les remises futures fondées sur les achats annuels des clients. Dans ce cas, c'est la vente des biens dans le passé qui donne naissance au passif.

64. Certains passifs ne peuvent être évalués qu'avec un degré d'estimation important. Certaines entreprises appellent provisions ce type de passif. Dans certains pays, de telles provisions ne sont pas considérées comme des passifs, parce que le concept de passif est défini de façon étroite, de façon à n'inclure que des montants qui peuvent être établis sans qu'il soit nécessaire de procéder à des estimations. La définition d'un passif dans le paragraphe 49 correspond à une approche plus large. Ainsi, quand une provision implique une obligation actuelle et satisfait au reste de la définition, c'est un passif même si le montant doit être estimé. Parmi les exemples, on trouve les provisions relatives à des paiements à effectuer en vertu de garanties

existantes et les provisions pour couvrir les obligations en matière de retraite.

Capitaux propres

65. Bien que les capitaux propres soient définis dans le paragraphe 49 comme étant un montant résiduel, ils peuvent faire l'objet de subdivisions dans le bilan. Par exemple, dans une société commerciale, les fonds apportés par les actionnaires, les résultats non distribués, les réserves représentant l'affectation des résultats non distribués et les réserves représentatives des ajustements destinés au maintien du capital, peuvent être présentés séparément. De telles divisions peuvent être pertinentes pour les besoins de prises de décisions des utilisateurs des états financiers lorsqu'elles indiquent des restrictions, juridiques ou autres, quant à la capacité de l'entreprise à distribuer ou à utiliser ses capitaux propres. Elles peuvent également refléter le fait que les propriétaires de parts de capital dans une entreprise ont des droits différents aux dividendes et au remboursement du capital.

66. La création de réserves est quelquefois exigée par les textes réglementaires ou la loi afin de donner à l'entreprise et à ses créanciers une protection accrue contre les effets des pertes. D'autres réserves peuvent être constituées si le droit fiscal national accorde des exonérations ou des réductions d'impôt lorsque l'on dote ces réserves. L'existence et l'importance de ces réserves légales, réglementaires et fiscales est une information qui peut être pertinente pour les besoins de prises de décisions des utilisateurs. Les dotations à ces réserves sont des affectations de résultats non distribués plutôt que des charges.

67. Le montant pour lequel les capitaux propres figurent dans le bilan dépend de l'évaluation des actifs et des passifs. Normalement, le montant total des capitaux propres ne correspond que fortuitement avec la valeur de marché totale des actions de l'entreprise ou à la somme qui pourrait être obtenue en cédant soit l'actif net élément par élément, soit l'entreprise dans son ensemble en situation de continuité d'exploitation.

68. Les activités commerciales, industrielles et économiques sont souvent exercées sous la forme d'entreprises individuelles, de partnerships, de trusts et de divers types d'entreprises à caractère public. Le cadre juridique et réglementaire de ces entreprises diffère souvent de celui qui s'applique aux sociétés commerciales. Par exemple, il peut n'y avoir que peu ou pas du tout de restrictions à la distribution aux propriétaires ou autres bénéficiaires des montants figurant dans les capitaux propres. Néanmoins,

la définition des capitaux propres et les autres aspects du présent Cadre qui traitent des capitaux propres sont appropriés à de telles entreprises.

Performance

69. Le résultat est fréquemment utilisé comme mesure de la performance ou comme base pour d'autres mesures telles que le rendement des placements ou le résultat par action. Les éléments directement liés à l'évaluation du résultat sont les produits et les charges. La comptabilisation et l'évaluation des produits et des charges, et par conséquent du résultat, dépendent en partie des concepts de capital et de maintien du capital utilisés par l'entreprise pour préparer ses états financiers. Ces concepts sont discutés dans les paragraphes 102 à 110.

70. Les éléments des produits et des charges sont définis comme suit :

(a) Les produits sont les accroissements d'avantages économiques au cours de l'exercice, sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs, ou de diminutions de passifs qui ont pour résultat l'augmentation des capitaux propres autres que les augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres.

(b) Les charges sont des diminutions d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme de sorties ou de diminutions d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres.

71. Les définitions des produits et des charges identifient leurs caractéristiques essentielles mais ne constituent pas une tentative pour spécifier les critères qu'il faudrait satisfaire avant de pouvoir comptabiliser ces produits et ces charges dans le compte de résultat. Les critères de comptabilisation des produits et des charges sont discutés dans les paragraphes 82 à 98.

72. Les produits et les charges peuvent être présentés dans le compte de résultat de diverses façons afin de fournir l'information qui est pertinente pour les prises de décisions économiques. Par exemple, il est de pratique courante de distinguer les éléments de produits et de charges qui ont trait aux activités ordinaires de l'entreprise de ceux qui ne relèvent pas de cette activité ordinaire. Cette distinction est fondée sur le principe que l'origine d'un élément est un critère pertinent pour évaluer la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie à l'avenir ; par exemple, des activités accessoires telles que la cession d'un placement à long terme ne se reproduiront vraisemblablement pas

régulièrement. Pour distinguer de cette façon entre les éléments, il convient de considérer la nature de l'entreprise et de ses activités. Des éléments qui se produisent au cours des activités ordinaires d'une entreprise peuvent être inhabituels pour une autre.

73. La distinction entre éléments de produits et de charges et leurs différentes combinaisons permettent également de présenter plusieurs mesures de la performance de l'entreprise. Celles-ci présentent différents degrés d'exhaustivité. Par exemple, le compte de résultat pourrait montrer la marge brute, le résultat des activités ordinaires avant impôt, le résultat des activités ordinaires après impôt et le résultat net.

Produits

74. La définition des produits inclut à la fois les produits des activités ordinaires et les profits. Les produits des activités ordinaires résultent des activités ordinaires d'une entreprise et portent différents noms tels que ventes, honoraires, intérêts, dividendes, redevances et loyers.

75. Les profits représentent d'autres éléments qui satisfont à la définition des produits et peuvent résulter ou non des activités ordinaires de l'entreprise. Les profits représentent des accroissements d'avantages économiques et en tant que tels ne diffèrent pas par nature des produits des activités ordinaires. En conséquence, ils ne sont pas considérés dans le présent Cadre comme constituant un élément distinct.

76. Les profits incluent, par exemple, ceux résultant de la sortie d'actifs à long terme. La définition des produits inclut également les profits latents, par exemple ceux qui proviennent de la réévaluation des titres négociables sur un marché et ceux qui proviennent d'accroissements de la valeur comptable des actifs à long terme. Lorsque les profits sont comptabilisés dans le compte de résultat, ils sont habituellement présentés séparément parce qu'il est utile de les connaître pour prendre des décisions économiques. Ils sont souvent présentés nets des charges correspondantes.

77. Différents types d'actifs peuvent être reçus ou augmentés en contrepartie de produits ; par exemple trésorerie, créances et biens et services reçus en échange de biens et services fournis. Des produits peuvent également résulter de l'extinction de passifs. Par exemple, une entreprise peut fournir des biens et des services à un prêteur en règlement de l'obligation de remboursement d'un prêt.

Charges

78. La définition des charges comprend les pertes aussi bien que les charges qui résultent des activités ordinaires de l'entreprise. Les charges qui surviennent au cours des activités ordinaires de l'entreprise comprennent, par exemple, le coût des ventes, les salaires et les amortissements. Elles prennent habituellement la forme d'une sortie ou d'une diminution d'actifs tels que la trésorerie et les équivalents de trésorerie, les stocks, les immobilisations corporelles.

79. Les pertes représentent d'autres éléments qui satisfont à la définition des charges et peuvent survenir ou non des activités ordinaires de l'entreprise. Les pertes représentent des diminutions d'avantages économiques et en tant que telles elles ne sont pas différentes par nature des autres charges. Par conséquent, elles ne sont pas considérées dans le présent Cadre comme un élément distinct.

80. Les pertes incluent, par exemple, celles qui résultent de catastrophes naturelles telles que les incendies ou les inondations, et celles qui résultent de la sortie d'actifs non courants. La définition des charges comprend également des pertes latentes, par exemple celles qui proviennent des effets de l'augmentation du cours de change d'une monnaie étrangère sur les emprunts de l'entreprise dans cette monnaie. Quand les pertes sont comptabilisées dans le compte de résultat, elles sont généralement présentées distinctement car leur connaissance est utile pour prendre des décisions économiques. Les pertes sont souvent présentées nettes des produits qui y sont liés.

Ajustements de maintien du capital

81. La réévaluation ou la réestimation des actifs et des passifs donne naissance à des augmentations ou à des diminutions des capitaux propres. Bien que ces augmentations ou ces diminutions satisfassent à la définition des produits et des charges, elles ne sont pas incluses dans le compte de résultat selon certains concepts de maintien du capital. Au contraire, ces éléments sont inclus dans les capitaux propres en tant qu'ajustements de maintien du capital ou réserves de réévaluation. Ces concepts de maintien du capital sont discutés dans les paragraphes 102 à 110 du présent Cadre.

Comptabilisation des éléments des états financiers

82. La comptabilisation est le processus consistant à incorporer dans le bilan ou dans le compte de résultat un article qui satisfait à la définition d'un élément et qui satisfait aux critères de comptabilisation définis dans le

paragraphe 83. Ceci implique la description de l'article par un libellé et par un montant monétaire et l'inclusion de ce montant dans les totaux du bilan et du compte de résultat. Les articles qui satisfont aux critères de comptabilisation doivent être comptabilisés au bilan ou au compte de résultat. Le fait de ne pas comptabiliser de tels articles n'est corrigé ni par l'indication des méthodes comptables utilisées, ni par des notes annexes ou d'autres textes explicatifs.

83. Un article qui satisfait à la définition d'un élément doit être comptabilisé si :

(a) il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié ira à l'entreprise ou en proviendra ; et

(b) l'article a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.

84. Pour établir si un article satisfait à ces critères, et est, par conséquent, remplit les conditions pour être comptabilisé dans les états financiers, il convient de prêter attention aux considérations sur l'importance relative discutées dans les paragraphes 29 et 30. L'interdépendance entre les éléments signifie qu'un article qui satisfait à la définition et aux critères de comptabilisation pour un élément particulier, par exemple un actif, impose automatiquement la comptabilisation d'un autre élément, par exemple un produit ou un passif.

La probabilité d'avantages économiques futurs

85. Le concept de probabilité est utilisé dans les critères de comptabilisation par référence au degré d'incertitude que les avantages économiques futurs associés à l'élément iront à l'entreprise ou en proviendront. Le concept traduit l'incertitude qui caractérise l'environnement dans lequel une entreprise opère. Les appréciations du degré d'incertitude attaché aux flux d'avantages économiques futurs sont faites sur la base des éléments probants existant lorsque les états financiers sont préparés. Par exemple, lorsqu'il est probable qu'une créance due par une entreprise sera payée, il est alors justifiable, en l'absence de tout élément probant contraire, de comptabiliser la créance en tant qu'actif. Toutefois, pour une large population de créances, un certain degré de non paiement est normalement considéré comme probable ; en conséquence, une charge représentant la réduction attendue des avantages économiques est comptabilisée.

Fiabilité de l'évaluation

86. Le second critère de comptabilisation d'un élément est qu'il possède un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable, comme discuté dans les paragraphes 31 à 38 du présent Cadre. Dans de nombreux cas, le coût ou la valeur doit être estimé ; l'utilisation d'estimations raisonnables est une partie essentielle de la préparation des états financiers et ne nuit pas à leur fiabilité. Cependant, quand une estimation raisonnable ne peut pas être faite, l'élément n'est pas comptabilisé dans le bilan ou le compte de résultat. Par exemple, les produits attendus d'un procès peuvent satisfaire à la fois aux définitions d'un actif et d'un produit ainsi qu'aux critères de probabilité de comptabilisation ; toutefois, s'il n'est pas possible d'évaluer de façon fiable l'indemnité attendue, elle ne doit être comptabilisée ni en tant qu'actif ni en produit, l'existence de la demande peut cependant nécessiter une information dans les notes annexes, des textes explicatifs ou des tableaux supplémentaires.

87. Un élément qui, à un moment donné, ne satisfait pas aux critères de comptabilisation du paragraphe 83, peut satisfaire à ces critères plus tard, à la suite d'événements ou de circonstances ultérieurs.

88. Un article qui possède les caractéristiques essentielles d'un élément mais qui ne satisfait pas aux critères de comptabilisation peut néanmoins mériter une information dans les notes annexes, textes explicatifs ou tableaux supplémentaires. Ceci est approprié lorsque la connaissance de cet article est considérée comme pertinente pour l'évaluation de la situation financière, de la performance et des variations de la situation financière d'une entreprise par les utilisateurs des états financiers.

Comptabilisation des actifs

89. Un actif est comptabilisé au bilan lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs iront à l'entreprise et que l'actif a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.

90. Un actif n'est pas comptabilisé au bilan lorsque, une dépense encourue, il est considéré comme improbable que des avantages économiques futurs iront à l'entreprise au delà de l'exercice. Une telle transaction, au contraire, a pour conséquence la comptabilisation d'une charge dans le compte de résultat. Ce traitement n'implique pas que l'intention des dirigeants en encourant cette dépense n'ait pas été de générer des avantages économiques futurs pour l'entreprise, ni que les dirigeants aient pris une mauvaise décision. La seule implication est que la probabilité que les avantages économiques iront à l'entreprise au delà de l'exercice est insuffisante pour justifier la comptabilisation d'un actif.

Comptabilisation des passifs

91. Un passif est comptabilisé au bilan lorsqu'il est probable qu'une sortie de ressources représentative d'avantages économiques résultera de l'extinction d'une obligation actuelle et que le montant de cette extinction peut être mesuré de façon fiable. En pratique, les obligations résultant de contrats dont l'inexécution partielle ou totale est équilibrée de part et d'autre (par exemple des passifs relatifs à des stocks commandés mais non encore livrés) ne sont généralement pas comptabilisés en tant que passifs des états financiers. Cependant de telles obligations peuvent satisfaire à la définition des passifs et, à condition que les critères de comptabilisation soient remplis dans les circonstances particulières, elles peuvent prétendre à la comptabilisation. Dans de tels cas, la comptabilisation des passifs implique la comptabilisation des actifs ou des charges correspondants.

Comptabilisation des produits

92. Un produit est comptabilisé au compte de résultat lorsqu'un accroissement d'avantages économiques futurs lié à un accroissement d'actif ou à une diminution de passif s'est produit et qui peut être évalué de façon fiable. Ceci signifie en fait que la comptabilisation d'un produit a lieu en même temps que la comptabilisation d'une augmentation d'actif ou d'une diminution de passif (par exemple, l'accroissement net d'actifs résultant d'une vente de biens ou de services, ou la diminution de passifs provenant d'une remise de dette exigible).

93. Les procédures normalement adoptées en pratique pour comptabiliser les produits, par exemple l'exigence que le produit soit acquis, sont des applications des critères de comptabilisation du présent Cadre. Ces procédures ont généralement pour objet de limiter la comptabilisation des produits aux éléments qui peuvent être évalués de façon fiable et présentant un degré suffisant de certitude.

Comptabilisation des charges

94. Les charges sont comptabilisées dans le compte de résultat lorsqu'une diminution d'avantages économiques futurs liée à la diminution d'actif ou à l'augmentation de passif s'est produite et qui peut être évaluée de façon fiable. Ceci signifie en fait que la comptabilisation des charges s'effectue en même temps que la comptabilisation d'une augmentation des passifs ou d'une diminution des actifs (par exemple des charges à payer pour les droits du personnel ou l'amortissement des équipements).

95. Les charges sont comptabilisées au compte de résultat sur la base d'une association directe entre les coûts encourus et l'obtention d'éléments spécifiques de produits. Ce processus, communément dénommé rattachement des charges aux produits, implique la comptabilisation simultanée ou combinée de produits et de charges qui résultent directement et conjointement des mêmes transactions ou autres événements; par exemple, les diverses composantes des charges qui constituent le coût de revient des produits vendus sont comptabilisées en même temps que le produit résultant de la vente des biens. Cependant, l'application du concept de rattachement, dans le présent Cadre, n'autorise pas à comptabiliser au bilan des articles qui ne satisfont pas à la définition d'actifs ou de passifs.

96. Lorsque des avantages économiques sont attendus sur plusieurs exercices, et que l'association avec les produits ne peut être déterminée que de façon vague ou indirecte, les charges sont comptabilisées dans le compte de résultat sur la base de procédures de répartition systématiques et rationnelles. Ce procédé est souvent nécessaire pour comptabiliser des charges associées à l'utilisation d'actifs tels que les immobilisations corporelles, le goodwill, les brevets et les marques ; dans de tels cas, la charge est appelée amortissement. Ces procédures de répartition ont pour but de comptabiliser les charges dans les exercices où les avantages économiques associés à ces éléments sont consommés ou disparaissent.

97. Une charge est comptabilisée dans le compte de résultat dès qu'une dépense ne produit aucun avantage économique futur ou bien lorsque, et dans la mesure où, les avantages économiques futurs ne remplissent pas ou cessent de remplir les conditions de comptabilisation au bilan en tant qu'actif.

98. Une charge est également comptabilisée dans le compte de résultat dans les cas où un passif est encouru sans comptabilisation d'un actif, par exemple lorsqu'un passif naît de la garantie d'un produit.

Evaluation des éléments des états financiers

99. L'évaluation est le processus consistant à déterminer les montants monétaires auxquels les éléments des états financiers vont être comptabilisés et inscrits au bilan et au compte de résultat. Ceci implique le choix de la convention appropriée d'évaluation.

100. Nombre de conventions d'évaluation sont employées à des degrés divers et selon des combinaisons diverses dans les états financiers. Ces conventions incluent les suivantes :

(a) *Coût historique :* les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé ou pour la juste valeur de la contrepartie donnée pour les acquérir au moment de leur acquisition. Les passifs sont comptabilisés pour le montant des produits reçus en échange de l'obligation, ou dans certaines circonstances (par exemple, les impôts sur le résultat), pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie que l'on s'attend à verser pour éteindre le passif dans le cours normal de l'activité.

(b) (b) *Coût actuel :* les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qu'il faudrait payer si le même actif ou un actif équivalent était acquis actuellement. Les passifs sont comptabilisés pour le montant non actualisé de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qui serait nécessaire pour régler l'obligation actuellement.

(c) *Valeur de réalisation (de règlement) :* les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qui pourrait être obtenu actuellement en vendant l'actif lors d'une sortie volontaire. Les passifs sont comptabilisés pour leur valeur de règlement, c'est–à-dire pour les montants non actualisés de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie que l'on s'attendrait à payer pour éteindre des passifs dans le cours normal de l'activité.

(d) *Valeur actuelle :* les actifs sont comptabilisés pour la valeur actuelle des entrées nettes futures de trésorerie que l'élément génère dans le cours normal de l'activité. Les passifs sont comptabilisés à la valeur actuelle des sorties de trésorerie nettes futures que l'on s'attend à devoir consentir pour éteindre les passifs dans le cours normal de l'activité.

101 .La convention d'évaluation la plus communément adoptée par les entreprises pour préparer leurs états financiers est celle du coût historique. Celle-ci est habituellement combinée avec d'autres conventions d'évaluation. Par exemple, les stocks sont habituellement comptabilisés au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, les titres négociables sur un marché peuvent être comptabilisés pour la valeur de marché et les passifs au titre des retraites sont comptabilisés à leur valeur actuelle. En outre, certaines entreprises utilisent la convention du coût actuel, pour répondre à l'incapacité du modèle du coût historique à traiter des effets des changements de prix sur les actifs non monétaires.

Concepts de capital et de maintien du capital

Concepts de capital

102 .Un concept financier de capital est adopté par la plupart des entreprises pour préparer leurs états financiers. Selon un concept financier de capital, tel que celui de l'argent investi ou du pouvoir d'achat investi, le capital est synonyme d'actif net ou de capitaux propres de l'entreprise. Selon un concept physique de capital, tel que la capacité opérationnelle, le capital est considéré comme la capacité productive de l'entreprise, fondée, par exemple, sur les unités produites par jour.

103 .Le choix du concept de capital approprié pour une entreprise doit être fondé sur les besoins des utilisateurs de ses états financiers. Ainsi, un concept financier de capital doit être adopté si les utilisateurs des états financiers sont d'abord concernés par le maintien du capital nominal investi ou par le pouvoir d'achat du capital investi. Si, par contre, le principal souci des utilisateurs est la capacité opérationnelle de l'entreprise, il faut utiliser un concept physique de capital. Le concept choisi indique l'objectif à atteindre pour déterminer le résultat, même s'il peut y avoir certaines difficultés d'évaluation pour rendre le concept opérationnel.

Concepts de maintien du capital et détermination du résultat

104 Des concepts de capital du paragraphe 102 découlent les concepts suivants de maintien du capital :

(a) *Maintien du capital financier :* selon ce concept, un bénéfice est obtenu uniquement lorsque le montant financier (ou en argent) de l'actif net à la clôture de l'exercice dépasse le montant financier (ou en argent) de l'actif net à l'ouverture de l'exercice, après exclusion de toute distribution aux propriétaires et de toute contribution de la part de ces propriétaires au cours de l'exercice. Le maintien du capital financier peut être évalué soit en unités monétaires nominales, soit en unités de pouvoir d'achat constant.

(b) *Maintien du capital physique :* selon ce concept, un bénéfice n'est obtenu que si la capacité de production physique (ou la capacité productive) de l'entreprise (ou les ressources ou fonds nécessaires pour atteindre cette capacité) à la clôture de l'exercice, dépassent la capacité productive physique à l'ouverture de l'exercice après exclusion de toute distribution aux propriétaires et de toute contribution de leur part au cours de l'exercice.

105. Le concept de maintien du capital s'intéresse à la façon dont une entreprise définit le capital qu'elle cherche à maintenir. Il fournit le lien entre les concepts de capital et les concepts de résultat parce qu'il fournit le point de

référence pour l'évaluation du résultat ; c'est un préalable nécessaire pour distinguer entre la rentabilité sur le capital d'une entreprise et la rentabilité de son capital ; seules les entrées d'actifs qui dépassent les montants nécessaires pour maintenir le capital peuvent être considérées comme du bénéfice et par conséquent comme une rentabilité sur le capital. Ainsi le bénéfice est le montant résiduel qui reste après que les charges, (y compris les ajustements de maintien du capital si nécessaires) ont été déduites des produits. Si les charges dépassent les produits, le montant résiduel est une perte nette.

106. Le concept de maintien du capital physique impose l'adoption du coût actuel comme convention d'évaluation. Le concept de maintien du capital financier, cependant, n'impose pas l'utilisation d'une convention particulière. Le choix de la convention pour l'application de ce concept dépend du type de capital financier que l'entreprise cherche à maintenir.

107. La principale différence entre les deux concepts de maintien du capital est le traitement des effets des changements de prix des actifs et des passifs de l'entreprise. En termes généraux, une entreprise a maintenu son capital si elle a autant de capital à la clôture de l'exercice qu'elle en avait à l'ouverture de l'exercice. Tout montant excédentaire par rapport à celui requis pour maintenir le capital à l'ouverture de l'exercice est un bénéfice.

108. Selon le concept de maintien du capital financier, lorsque le capital est défini en termes d'unités monétaires nominales, le bénéfice représente l'accroissement du capital nominal en argent au cours de l'exercice. Ainsi, les accroissements des prix des actifs détenus au cours de l'exercice, que l'on appelle par convention les profits de détention, sont, conceptuellement, des bénéfices. Ils peuvent ne pas être comptabilisés comme tels, cependant, jusqu'à ce que les actifs soient sortis au cours d'une transaction d'échange. Lorsque le concept de maintien du capital financier est défini en termes d'unités de pouvoir d'achat constant, le bénéfice représente l'accroissement de pouvoir d'achat investi sur l'exercice. Ainsi, seule la part d'accroissement des prix des actifs qui excède l'accroissement du niveau général des prix est considéré comme un bénéfice. Le reste de l'accroissement est traité comme un ajustement du maintien du capital, et, en conséquence, fait partie des capitaux propres.

109. Selon le concept de maintien du capital physique, lorsque le capital est défini en termes de capacité productive physique, le bénéfice représente l'accroissement de ce capital au cours de l'exercice. Tous les changements de prix affectant les actifs et les passifs de l'entreprise sont considérés comme des changements de l'évaluation de la capacité productive physique de

l'entreprise. En conséquence, ils sont traités comme des ajustements de maintien du capital qui font partie des capitaux propres, et non pas comme des bénéfices.

110. Le choix des conventions d'évaluation et du concept de maintien de capital détermine le modèle comptable utilisé pour la préparation des états financiers. Les différents modèles comptables possèdent différents degrés de pertinence et de fiabilité et, comme dans d'autres domaines, la direction doit chercher un équilibre entre la pertinence et la fiabilité. Le présent Cadre s'applique à toute une série de modèles comptables et apporte des commentaires pour la préparation et la présentation des états financiers construits en vertu du modèle choisi. Actuellement, il n'est pas dans les intentions du Conseil de l'IASC de prescrire un modèle particulier, sauf dans des circonstances exceptionnelles, par exemple pour les entreprises qui établissent des états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste. Cette intention sera cependant soumise à révision à la lumière des évolutions mondiales.

Source: Journal Officiel de l'Union européenne.